

0-792962

На правах рукописи

*Галина*

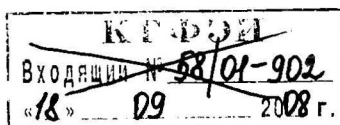
**Солодянкина Галина Анатольевна**

**АДМИНИСТРИРОВАНИЕ  
НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ**

Специальность 08.00.10 –  
Финансы, денежное обращение и кредит

**АВТОРЕФЕРАТ**  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Екатеринбург – 2008



Диссертационная работа выполнена  
на кафедре финансов, денежного обращения и кредита  
ГОУ ВПО «Уральский государственный экономический университет»

Научный руководитель: **Казак Александр Юрьевич**  
Доктор экономических наук, профессор  
ГОУ ВПО «Уральский государственный  
экономический университет»  
(Екатеринбург)

Официальные оппоненты: **Барулин Сергей Владимирович**  
Доктор экономических наук, профессор  
ГОУ ВПО «Саратовский государственный  
социально-экономический университет»  
(Саратов)



**Решетникова Татьяна Владимировна**  
Кандидат экономических наук, профессор  
ГОУ ВПО «Уральский государственный  
экономический университет»  
(Екатеринбург)

Ведущая организация: **Счетная палата Свердловской области**

Защита состоится 9 октября 2008 г. в 10.00 на заседании диссер-  
тационного совета ДМ 212.287.02 при ГОУ ВПО «Уральский государ-  
ственный экономический университет» по адресу: 620144, г. Е

КОНТРОЛЬНЫЙ ЛИСТОК  
СРОКОВ ВОЗВРАТА

КНИГА ДОЛЖНА БЫТЬ  
ВОЗВРАЩЕНА НЕ ПОЗЖЕ  
УКАЗАННОГО ЗДЕСЬ СРОКА

Копия, пред. выдач

УДК 343.233.119.80 м.л.

Ученый секретарь диссертационного совета,  
доктор экономических наук, профессор

О.Б. Веретенникова



## Общая характеристика работы

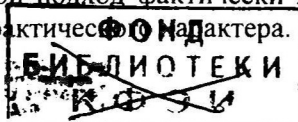
**Актуальность темы исследования.** Налог на добавленную стоимость (НДС) традиционно уделяется особое внимание при формировании мер в области налоговой политики. Данный налог является основным источником доходов федерального бюджета, соответственно любые проблемы с его администрированием чрезвычайно актуальны как для государства, так и для налогоплательщиков.

Несмотря на общее увеличение доли добавленной стоимости в ВВП, наблюдается опережающий рост сумм вычетов (возмещения) НДС по сравнению с увеличением суммы начисленного налога. Помимо того что на рост возмещения НДС влияет ряд факторов, например увеличение материальных затрат на единицу реализуемой продукции, изменение налогового законодательства, существует и другая причина – применение откровенно криминальных схем ухода от уплаты НДС. Соответственно, данный факт приводит к недополучению государством сумм налога в крупных размерах. По оценкам налоговых органов, в результате необоснованных вычетов бюджет ежегодно теряет до трети поступлений НДС, при этом рост возмещения НДС по экспортным операциям превышает рост объема экспорта.

Потери бюджета Российской Федерации от уклонения уплаты (необоснованного возмещения) НДС из бюджета, по оценкам экономистов Всемирного банка, составляют до 2% ВВП. Таким образом, если ВВП в 2006 г. составил 26 781,1 млрд р., то соответственно потери бюджета – 535,6 млрд р.

Несмотря на огромное число поправок, вносимых в законодательные акты, объем вопросов, касающихся НДС, не уменьшается. Более того, каждое изменение приводит к появлению новых проблем, неоднозначная трактовка налоговых норм приводит к тому, что споры по этому налогу составляют основную долю всех налоговых дел, рассматриваемых в арбитражных судах.

ФНС России видит выход из создавшегося положения в простом механическом наращивании средств документального контроля, однако такой подход фактически является неэффективным по причине практического отсутствия



Суть заключается в том, что методика взимания НДС предполагает исчисление НДС, подлежащего уплате в бюджет, и НДС, возмещаемого из бюджета. Это и предопределило, на взгляд автора диссертационной работы, основную проблему в отношении НДС, которая выражается в необоснованном занижении налога к уплате в бюджет, в том числе и при помощи манипуляций с ценами на реализуемые товары (работы, услуги).

**Целью диссертационного исследования** является развитие теоретических и методических подходов к обеспечению поступления своевременного сбора налога на добавленную стоимость в федеральный бюджет.

Для достижения цели в диссертационном исследовании были поставлены следующие **задачи**:

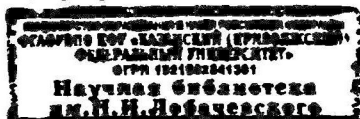
1) изучить взгляды ученых на экономическое содержание категории «налог», основные признаки налога с целью уточнения и конкретизации особенностей экономической сущности финансовой категории «налог»; установить различия между прямыми и косвенными налогами с целью уточнения определения налога на добавленную стоимость;

2) осуществить теоретический поиск при определении понятия «налоговое администрирование»; определить его роль в системе управления налоговыми отношениями и выявить место налогового контроля в налоговом администрировании, уточнив при этом понятие «налоговый контроль»;

3) теоретически обосновать экономическую сущность НДС, выявить его особенности, оценить предлагаемые варианты совершенствования администрирования НДС, изучить налоговое администрирование НДС в России и в зарубежных странах с целью разработки механизма его дальнейшего реформирования;

4) исследовать действующие принципы и методы определения рыночной цены товаров (работ, услуг) для целей налогообложения и осуществить анализ проблем, возникающих у налоговых органов в процессе контроля за ценами и, исходя из полученных результатов, разработать механизм определения цены товара (работ, услуг) для целей налогообложения, исключая необоснованное занижение налогооблагаемой базы;

5) на основе экономической сущности НДС и основных проблем в администрировании НДС разработать механизм сбо-





ра НДС, исключаящий возможность необоснованного возмещения из федерального бюджета и снижающий затраты на администрирование данного налога.

**Объект исследования** – деятельность Управления ФНС России по Свердловской области.

**Предмет исследования** – экономические отношения, складывающиеся у налоговых органов с налогоплательщиками в процессе администрирования НДС.

**Теоретико-методологическую базу исследования** составляют труды отечественных и зарубежных ученых по проблемам налогообложения, общая и специальная литература по вопросам налогообложения, законодательные акты Российской Федерации.

Вопросы понятийно-сущностного и категорийного характера, касающиеся налогообложения, рассматриваются в трудах таких зарубежных ученых, как С.Л. Брю, Р.Л. Дерпберг, Дж. Кейнс, А. Лаффер, М. Лоре, К.Р. Макконнелл, А. Смит, С. Фишер.

Существенный вклад в разработку налоговой проблематики внесли российские ученые-экономисты С.В. Барулин, Г.Г. Безруков, Г.А. Горина, А.Д. Дадашев, А.А. Исаев, А.Ю. Казак, В.А. Кашин, В.Г. Князев, А.М. Ковалева, И.А. Кравченко, М.В. Романовский, И.Г. Русакова, Е.А. Смородина, А.А. Соколов, С.Ф. Сутырин, О.В. Терещенко, М.И. Фридман, Д.Г. Черник, М.М. Шадурская, С.Д. Шаталов, Т.Ф. Юткина, В. Яроцкий.

Для решения поставленных задач в диссертационном исследовании были использованы следующие методы: диалектический, абстрактно-логический, экономико-статистический и системно-экспертного анализа, обобщения, сравнительного анализа. Использовались табличные и графические методы исследования.

**Информационной базой диссертационного исследования** послужили плановые и отчетные данные ФНС России и Управления ФНС России по Свердловской области, статистические материалы, научно-практическая информация по материалам налоговых форумов, конференций, результаты отечественных и зарубежных статистических исследований, материалы научных изданий и периодической печати, нормативно-правовые акты России, материалы арбитражной практики по НДС.

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в разработке научно обоснованного подхода по пресечению необоснованного возмещения НДС из бюджета и механизма его практической реализации. В связи с этим основные элементы научной новизны выражаются в следующих результатах:

1. Уточнена экономическая сущность финансовой категории «налог» в преломлении на экономическую природу косвенных налогов.

2. Дополнены и обоснованы понятия «налоговое администрирование», «налоговый контроль», определены роль налогового администрирования в системе управления налоговыми отношениями и место налогового контроля в налоговом администрировании.

3. Обосновано уточнение экономической сущности налога на добавленную стоимость с представлением его авторского определения в целях разработки механизма сбора.

4. Предложен принцип определения рыночной цены товара (работ, услуг) для целей налогообложения, позволяющий исключить необоснованное занижение налогооблагаемой базы.

5. Разработан механизм поступления НДС как безакцептное удержание налога (в некоторых случаях – самостоятельное перечисление налога) в пользу бюджета на стадии перечисления средств поставщику товаров (работ, услуг), позволяющий исключить возможность необоснованного возмещения НДС из бюджета.

**Теоретическая значимость диссертационной работы** состоит в том, что ее результаты расширяют и углубляют методологическую и теоретическую базу для выработки более эффективного подхода к администрированию НДС.

**Практическая значимость диссертационной работы** определяется особой актуальностью проблемы необоснованного применения налоговых вычетов по НДС, что соответственно приводит к занижению суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет. Предлагаемые автором диссертационной работы принцип определения цены товара (работ, услуг) для целей налогообложения и механизм сбора НДС являются практически применимыми, препятствуют необоснованному возмещению НДС.

Научные разработки и конкретные предложения автора диссертационной работы, полученные в процессе исследования, позволяют:

- исключить неправомерное получение налогоплательщиками бюджетных средств;

- исключить необоснованное занижение налогооблагаемой базы по НДС;

- исключить необоснованное завышение налоговых вычетов по НДС;

- повысить эффективность контрольной работы налоговых органов;

- сократить срок проведения камеральных и выездных налоговых проверок;

- сократить срок проведения контрольных мероприятий при проведении налоговых проверок;

- значительно сократить срок получения налогоплательщиками денежных средств из бюджета в виде возмещения НДС;

- снизить затраты на администрирование НДС.

**Апробация результатов диссертационного исследования.** Авторские разработки были использованы при формировании ряда концепций предложений Управления ФНС России по Свердловской области по совершенствованию налогового законодательства в части НДС, направленной в ФНС России за период 2002–2005 гг.

Теоретические положения и практические материалы используются в учебном процессе:

- в системе повышения квалификации налоговых инспекторов Инспекций ФНС России по Свердловской области по теме «Администрирование и контроль за правильностью исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость»;

- на курсах повышения квалификации профессиональных бухгалтеров Свердловской области по теме «Налоги и налогообложение», существующих на базе НОУ «Учебно-информационный центр при УФНС России по Свердловской области»;

- при подготовке методических рекомендаций по темам «Контроль за правильностью исчисления и уплаты НДС», «Сложные вопросы в исчислении НДС»;

при подготовке консультантов по налогам и сборам в Свердловской областной организации «Вольное экономическое общество» по теме «Налог на добавленную стоимость».

Основные моменты диссертационной работы использованы при написании и внедрении Методических рекомендаций, которые используются налоговыми органами Свердловской области при проведении камеральных и выездных налоговых проверок по НДС.

Все вышеуказанные факты внедрения подтверждаются справками УФНС России по Свердловской области, НОУ «Учебно-информационный центр при УФНС России по Свердловской области», СОО «Вольное экономическое общество».

Кроме того, некоторые теоретические положения были успешно использованы автором диссертационной работы в Арбитражном суде Свердловской области по 25 судебным делам на общую сумму претензий более 250 млн р.

Предложения автора могут быть использованы в учебном процессе по курсу «Налоги и налогообложение» в высших и средних специальных учебных заведениях.

**Публикации.** По теме диссертационного исследования опубликовано 11 научных работ (5,96 п. л.).

**Структура диссертационной работы.** Диссертация изложена на 179 листах машинописного текста; состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка (177 источников), 19 таблиц, 21 рисунка, в том числе 2 диаграмм и 3 графиков, включает 20 приложений.

Структура диссертационной работы обусловлена поставленной целью и задачами исследования.

Во **введении** обоснована актуальность темы, сформулированы цели и задачи научного исследования, определены предмет и объект исследования, дана характеристика научной новизны и практической значимости работы.

В **первой главе** рассматриваются экономическое содержание финансовой категории «налоги», сущность и роль налогового администрирования и особенности налогового администрирования, исходя из сущности НДС.

Во **второй главе** представлен анализ контрольной работы налоговых органов по мобилизации налогов в бюджет Россий-

ской Федерации, итоги работы налоговых органов Свердловской области по мобилизации НДС и анализ налогового администрирования НДС в России и в зарубежных странах.

В **третьей главе** проведен анализ предлагаемых вариантов совершенствования администрирования НДС, предложен путь решения проблем НДС, а именно: механизм сбора НДС, исходя из экономической сущности налога, и принцип определения рыночной цены товаров, работ, услуг для целей налогообложения.

В **заключении** излагаются теоретические и практические выводы и конкретные предложения, полученные в результате проведенного исследования.

### **Основные научные положения и результаты исследования, выносимые на защиту**

**1. Уточнена экономическая сущность финансовой категории «налог» в преломлении на экономическую природу косвенных налогов.**

Существуют различные точки зрения ученых-экономистов на определение категории «налог»: философская, экономическая, финансовая, правовая, политическая. Вместе с тем от понимания сущности налогов в значительной степени зависят и концептуальные подходы к построению налоговой политики.

По итогам изучения различных взглядов на экономическую сущность финансовой категории «налог» автор диссертационной работы выделяет отличительные признаки данной категории, представленные на рисунке 1, а также уточняет и конкретизирует ее экономическую сущность. По мнению автора работы, совокупность отношений между государством и субъектами общества по поводу принудительного денежного изъятия, закрепленного законом, в виде определенного размера части ВВП в качестве обязательного индивидуального платежа на безвозмездной основе для формирования соответствующих доходов, используемых для выполнения государством своих функций, и будет составлять экономическую сущность налога.

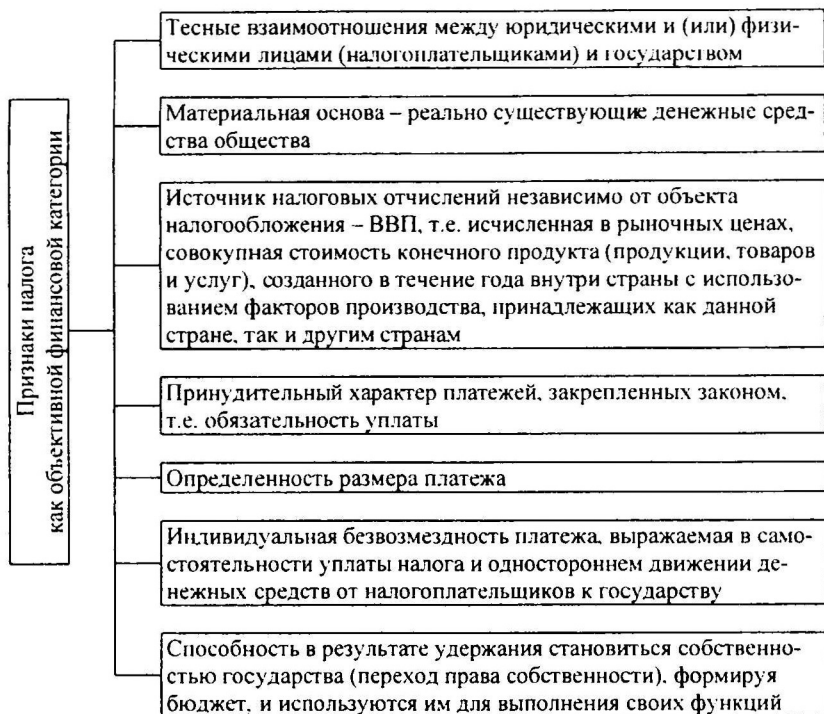


Рисунок 1 Признаки налога

Данное определение раскрывает существенные признаки налога, указывает на определенный размер части ВВП в виде обязательного индивидуального платежа.

Финансовая наука классифицирует налоговые платежи по целому ряду признаков, например: по признаку охвата налоговой базы, принципам установления, периодичности уплаты, механизму взимания. Наиболее распространенной классификацией налогов является их деление на прямые и косвенные. Данное деление налогов, признанное условным, традиционно используется в научной и учебной литературе.

Фактически любой налог учитывается в цене товара (работ, услуг), но если прямые налоги входят в цену производства, влияя на фактические затраты, то косвенные входят в цену реализации. Таким образом, прямые налоги формируют цену на

этапе производства (перепродажи), а косвенные непосредственно формируют цену реализации, что предусмотрено гл. 21 «Налог на добавленную стоимость», гл. 22 «Акцизы» НК РФ. Кроме того, у косвенных налогов плательщиком согласно законодательству выступает продавец товара (работ, услуг), который выступает как бы посредником между бюджетом и покупателями; фактически же реальным плательщиком косвенных налогов выступает покупатель товаров (работ, услуг). Данные факты, по мнению автора диссертационной работы, являются особенностью (способ взимания (уплаты)) для разделения налогов на прямые и косвенные.

При исследовании сущности косвенных налогов были учтены следующие основные признаки:

возникают при наличии объекта налогообложения;

включаются в цену реализации товаров (работ, услуг);

их суммы выделяются отдельной строкой во всех первичных документах;

сборщиками налогов являются хозяйствующие субъекты (юридические лица, индивидуальные предприниматели), производящие и (или) реализующие товары, оказывающие услуги, выполняющие работы;

плательщиками налогов являются потребители (покупатели) товаров (работ, услуг).

По итогам проведенного исследования представлено авторское определение косвенных налогов.

*Косвенные налоги – это разновидность налогов, отличающихся по способу взимания, увеличивающие цену реализуемых облагаемых товаров (работ, услуг) на соответствующую сумму налога, которая уплачивается потребителями (покупателями) товаров (работ, услуг) хозяйствующим субъектам, реализующим данные товары (работ, услуги), которые, в свою очередь, являются плательщиками налогов в бюджет.*

Данное определение раскрывает сущностные признаки, присущие всем разновидностям косвенных налогов, а также отражает их нейтральность.

**2. Дополнены и обоснованы понятия «налоговое администрирование», «налоговый контроль», определена роль налогового администрирования в системе управления налоговыми отношениями и место налогового контроля в налоговом администрировании.**

Государство должно располагать достаточно надежным механизмом сбора налогов для того, чтобы получить ожидаемые средства в бюджет. Одним из главных составляющих этого механизма служит налоговое администрирование, которое является подчиненным нормативно-правовой базе (налоговому праву), и без этого элемента налоговая система не сможет существовать. Однако существующая система налогового администрирования затрудняет отслеживание различных схем ухода от налогообложения, в частности это касается налога на добавленную стоимость.

В настоящее время понятие «налоговое администрирование» используется только для государственного управления налоговыми отношениями. Вместе с тем данное понятие не содержится ни в Налоговом кодексе РФ, ни в иных актах законодательства о налогах и сборах, а значит, ни один законодательный акт не раскрывает содержания данной категории.

В соответствии с комплексным подходом к формированию налоговой политики налоговый механизм, по мнению автора диссертационной работы, включает в себя: налоговое планирование, налоговое регулирование и налоговое администрирование. При этом в налоговое администрирование входят следующие основные элементы:

планирование, т.е. постановка целей и задач;

руководство (управление), т.е. оперативное принятие решений, в частности издание приказов и распоряжений;

учет, т.е. учет налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, а также учет поступлений;

контроль, в частности контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, включая механизм привлечения к налоговой ответственности и обжалование действий налоговых органов;

анализ учетных данных и полученных результатов.



Анализ различных точек зрения ученых-экономистов на понятие «налоговое администрирование» позволяет сделать вывод о том, что до сих пор в экономической науке отсутствует единство понимания данного термина.

Исследовав понятие «налоговое администрирование», автор работы приходит к необходимости учитывать ряд основных моментов: во-первых, управление в широком смысле слова есть целенаправленное воздействие на тот или иной объект или руководство действиями этого объекта; во-вторых, цель управления; в-третьих, задачи и функции органа, осуществляющего управление.

Автор работы считает, что налоговое администрирование представляет собой урегулированную нормами налогового права деятельность по реализации управленческих функций в сфере налогообложения специализированными государственными органами и органами власти, уполномоченными государством (налоговыми администрациями) или органом, уполномоченным хозяйствующим субъектом. Таким образом, объектом налогового администрирования является процесс управления налоговыми отношениями, субъектами – налоговые администрации.

Данное понятие отличается тем, что указывает на механизм реализации законодательства о налогах и сборах и, кроме того, может применяться не только для целей государственного управления налогообложением, но и для хозяйствующих субъектов (например, к налоговому администрированию можно отнести деятельность соответствующих отделов организаций, занимающихся вопросами внутреннего контроля за правильностью исчисления и уплаты налоговых платежей).

В связи с тем, что основная роль в системе налогового администрирования отводится налоговым органам, одним из важнейших элементов налогового администрирования является налоговый контроль. По мнению автора работы, налоговый контроль – это совокупность форм и методов, направленных на обеспечение соблюдения налогового законодательства налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов. Следовательно, объектом налогового контроля являются действия (бездействия) налогоплательщиков, плательщиков сборов,

налоговых агентов по исполнению ими обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

### **3. Обосновано уточнение экономической сущности налога на добавленную стоимость с представлением его авторского определения в целях разработки механизма сбора.**

Налог на добавленную стоимость – один из самых молодых косвенных налогов, который взимается многократно, на каждой стадии продвижения товара к потребителю. Особенность данного налога состоит в том, что если в одном месте сделано начисление (продавцом), то в другом на эту же сумму должен быть сделан вычет (покупателем). Причем два этих действия должны происходить в одном временном отрезке. В противном случае на неопределенное время НДС превращается в налог с оборота по ставке 18 или 10%.

Следует особо отметить, что основным критерием оценки поведения налогоплательщика, претендующего на налоговый вычет НДС, является наличие непосредственной увязки права на вычет налога у покупателя с обязательным соблюдением корреспондирующей этому праву обязанности поставщика по уплате НДС в бюджет.

Корреспонденция права на вычет НДС покупателем с налоговым обязательством по начислению к уплате этого налога в бюджет продавцом представляет собой реализацию принципа «зеркальности» (симметричности) функционирования НДС. Данный принцип обеспечивает сохранение налоговых поступлений в бюджет, поскольку уменьшение суммы налогового платежа одного налогоплательщика компенсируется уплатой со стороны другого налогоплательщика. Таким образом, для получения возмещения (зачета) сумм НДС в виде налогового вычета необходимо создать источник средств в бюджете для этого возмещения. Именно в этом, по мнению автора диссертационной работы, проявляется системная взаимосвязь в экономической природе НДС.

В действующем налоговом законодательстве нет четкого определения, что такое «налог на добавленную стоимость». Можно сформулировать, по крайней мере, три отличительные особенности НДС. Во-первых, в облагаемый оборот не включаются суммы ранее внесенного плательщиком налога (основное

отличие НДС от ранее действовавшего «каскадного» налога с оборота, ставка которого применялась к валовой стоимости товара аккумулированной на всех стадиях его продвижения). Во-вторых, облагаемый оборот и налог учитываются и указываются в счетах организаций отдельно в составе цены товара. В-третьих, обложению подлежит весь оборот, но уплачивается в бюджет только часть налога, соответствующая стоимости, которая добавлена плательщиком.

Исходя из анализа экономической сущности и особенностей НДС, автор работы дает следующее определение: *налог на добавленную стоимость – это разновидность косвенных налогов, форма изъятия в бюджет части прироста стоимости реализуемых (переданных) товаров, выполненных работ, оказанных услуг, имущественных прав.*

Данное понятие отражает показатель «добавленная стоимость», который является характерной особенностью НДС. На каждой стадии движения товара плательщик компенсирует свои затраты и добавляет налог только на вновь созданную стоимость.

**4. Предложен принцип определения рыночной цены товара (работ, услуг) для целей налогообложения, позволяющий исключить необоснованное занижение налогооблагаемой базы.**

Косвенные налоги (акцизы, НДС), по существу, являются одной из важнейших составляющих цены, поскольку их величина, зависящая от законодательно установленных норм и правил, служит для распределения составных частей валового внутреннего продукта. С одной стороны, налоги оказывают воздействие на уровень цен, поскольку конечная цена товара отражает совокупность всех факторов, связанных с его производством и реализацией, а с другой – именно цена товаров (работ, услуг) является основой при определении налоговой базы практически всех значимых налогов, в том числе и НДС.

В связи с этим одним из направлений совершенствования налогового администрирования является нормативное упорядочение принципов определения цен товаров (работ, услуг) для целей налогообложения.

Для соблюдения единообразия теоретического и практического подходов автор диссертационной работы считает целе-

сообразным в определении цены товаров (работ, услуг) для целей налогообложения применить два подхода – либо затратный, либо ценностный, на основе которых разработать соответствующую методику ценообразования. При этом принцип (методику) ценообразования в целях налогообложения целесообразно отразить в отдельном разделе «Ценовая политика», которая будет являться составной частью учетной политики, а данное положение закрепить в части I Налогового кодекса РФ, определяющей общие принципы контроля.

Хозяйствующий субъект однократно после утверждения руководителем соответствующих методик информирует о них налоговый орган (представляет приказ об учетной политике для целей налогообложения, в состав которой входит и ценовая политика), а впоследствии прилагает данный документ к налоговой отчетности (только если произошли изменения в методах налогового учета, в том числе и в методике определения рыночной цены). При определении ценовой политики необходимо выделить все существенные факторы, принимаемые во внимание, в том числе скидки, вызванные маркетинговой политикой.

Принцип определения цены товара (работ, услуг) для целей налогообложения с учетом единообразного подхода к ценообразованию приведен на рисунке 2.

К основным достоинствам предлагаемого механизма определения цены товаров (работ, услуг) для целей налогообложения относятся следующие:

- 1) самостоятельность выбора методики ценообразования, удовлетворяющая требованиям, основным целям и задачам бизнеса – получение прибыли от хозяйственной деятельности;

- 2) возможность разумных ограничений на частоту смены методов (способов) ценообразования, с помощью которых можно препятствовать налоговому уклонению от налогообложения;

- 3) возможность проведения камерального контроля и анализа правильности определения налогооблагаемой базы по НДС, не откладывая данный вопрос до выездной налоговой проверки;

- 4) значительное снижение затрат времени для проведения контроля и упрощение механизма проверки рыночных цен в целях налогообложения, сведя его к контролю за соответствием применяемого механизма ценообразования;

5) возможность исключить судебные издержки по указанной категории споров;

6) возможность исключения вмешательства государства в предпринимательскую деятельность субъекта.

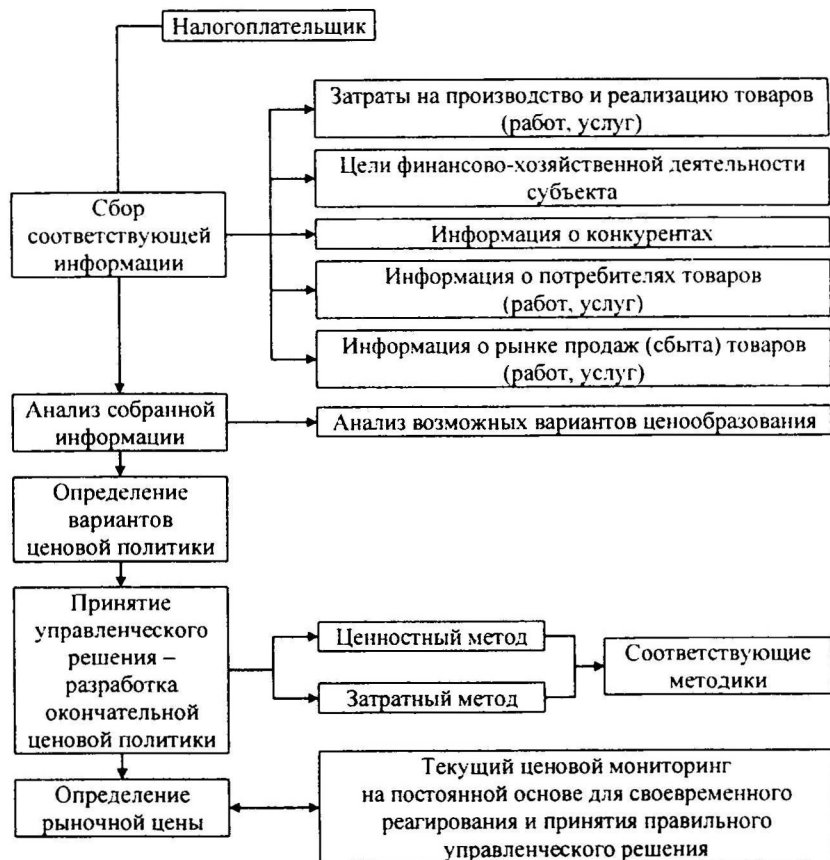


Рисунок 2 – Модель формирования цены товара (работ, услуг) для целей налогообложения с учетом единообразного подхода к ценообразованию

Вместе с тем данный механизм имеет ряд недостатков: требуется дополнительно разработать методические рекомендации, разъясняющие возможность выбора метода (способа) нало-

гового учета того или иного факта финансово-хозяйственной деятельности.

**5. Разработан механизм поступления НДС как безакцептное удержание налога (в некоторых случаях – самостоятельное перечисление налога) в пользу бюджета на стадии перечисления средств поставщику товаров (работ, услуг), позволяющий исключить возможность необоснованного возмещения НДС из бюджета.**

Исходя из исследования проблем и основных причин недостатков в администрировании НДС, автор диссертационной работы считает целесообразным внести изменения в законодательные нормы и правила при регистрации юридических лиц на начальном этапе. Вместе с тем указанные меры не решают полностью проблему необоснованного возмещения НДС из бюджета либо уклонения от уплаты налога в бюджет, поэтому назрела необходимость определения нового механизма сбора НДС в бюджет, который обеспечит реальное поступление в бюджет сумм НДС.

Поскольку значительная доля расчетов между налогоплательщиками осуществляется через банки с использованием платежных поручений и основная доля схем построена именно на безналичных расчетах, то, по мнению автора диссертационной работы, целесообразно построить систему расчетов между покупателями, продавцами и бюджетом следующим образом.

Покупатель товара (работ, услуг) перечисляет причитающиеся по договору денежные средства через банк поставщику. Банк при переводе денег от покупателя продавцу выделяет из общей суммы платежа НДС (сумма НДС указана в платежном поручении отдельной строкой), после чего делает два перевода: перечисляет сумму НДС в федеральный бюджет, а оставшуюся сумму (выручку поставщика по договору без НДС) переводит в банк поставщика.

Возможны два варианта вышеописанной системы:

1. Покупатель товаров (работ, услуг) оформляет два платежных поручения на сумму чистой выручки без НДС на счет поставщика и на сумму НДС в федеральный бюджет.

Недостатками данного варианта являются большой документооборот, трудоемкость процесса.

2. Покупатель товаров (работ, услуг) оформляет одно платежное поручение с указанием суммы налога, а банк при переводе денежных средств выделяет сумму НДС и направляет в федеральный бюджет, оставшаяся сумма поступает на счет поставщика товаров (работ, услуг).

Данный вариант является более действенным, так как технически он отработан, при нем невозможны ошибки и умышленные искажения.

В рамках диссертационного исследования разработан механизм сбора НДС (рисунок 3), который представлен на примере двух налогоплательщиков, которые по отношению друг к другу являются как поставщиком, так и покупателем.

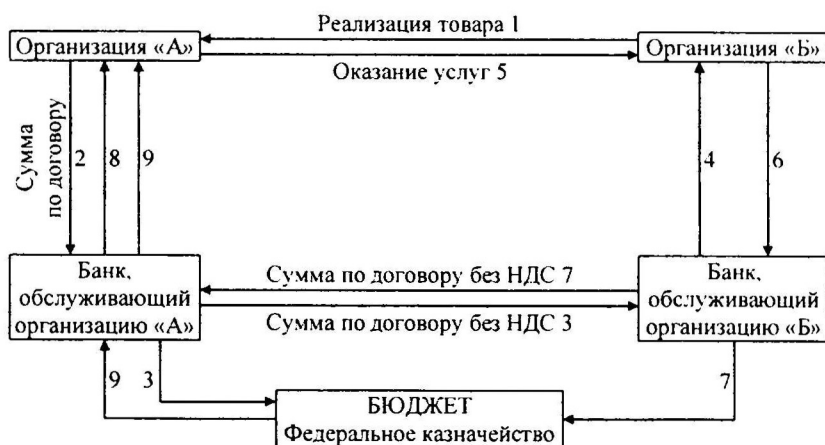


Рисунок 3 – Пример реализации механизма сбора НДС

Организация «А» приобрела по договору купли–продажи товар у организации «Б» на сумму 236 тыс. р., в том числе НДС 36 тыс. р. (1), произведя оплату за товар безналичным путем (2). Кредитное учреждение, обслуживающее организацию «А», одновременно производит следующие действия: выделив сумму НДС в размере 36 тыс. р., перечисляет ее в Федеральное казначейство (3), а оставшуюся сумму, оплату за товар в размере 200 тыс. р., перечисляет на счет организации «Б», открытый в соответствующем банке (3, 4). Далее предположим, что в этом же налоговом периоде организация «А» оказала услуги органи-

зации «Б» по договору на общую сумму 118 тыс. р., в том числе НДС 18 тыс. р. (5). В связи с этим организация «Б» дает распоряжение банку о списании средств со своего счета и направлении 118 тыс. р. за оказанную услугу организации «А» (6). Банк производит аналогичные действия, т.е. выделяет сумму НДС, указанную в платежном поручении, – 18 тыс. р., и перечисляет ее в Федеральное казначейство (7), а оставшуюся сумму, оплату за оказанную услугу 100 тыс. р. перечисляет на счет организации «А» (7, 8).

Таким образом, в рамках рассматриваемого примера в бюджете создан источник средств для возмещения налога в размере 54 тыс. р. (18 тыс. р. + 36 тыс. р.).

Тогда организация «А» будет претендовать на возврат НДС из бюджета в размере 54 тыс. р., так как по итогам налогового периода сумма НДС к возмещению из бюджета составила 18 тыс. р. (18 тыс. р. – 36 тыс. р.), а перечислено налога в бюджет в течение налогового периода 36 тыс. р. Организация «А» с представлением налоговой декларации и заявлением на возврат НДС из бюджета без задержек в оптимально короткие сроки получит сумму налога на счет, открытый в соответствующем банке (9).

У организации «Б» отсутствует право на возврат НДС из бюджета, так как по итогам налогового периода сумма НДС к уплате в бюджет составила 18 тыс. р. (36 тыс. р. – 18 тыс. р.) и перечислено налога в бюджет на стадии расчетов с поставщиком 18 тыс. р.

По итогам проведенного исследования доля налоговых вычетов НДС в общей сумме НДС, исчисленной с реализации товаров (работ, услуг) по России за 2007 г., составила 88,1%. Приведенный механизм позволит сократить долю налоговых вычетов НДС и, соответственно, увеличить доходы федерального бюджета в части поступления данного налога. Кроме того, данный способ удержания НДС позволит контролировать самые значительные суммы НДС, делает схемы бессмысленными; даже исчезая, фирма-однодневка все равно уплачивает (не получает) причитающийся НДС в бюджет по сделке. Финансовый эффект от введения данного механизма, равный сумме потерь бюджета, составит более 600 млрд р.



Новый механизм сбора НДС позволит аккумулировать сумму НДС в бюджете в течение налогового периода, а по его окончании распределить и контролировать возмещение налога, так как у государства нет оснований для незаконного отказа в возмещении НДС при осуществлении хозяйствующим субъектом реальной предпринимательской деятельности.

Недостатком указанного механизма является сокращение у налогоплательщиков суммы оборотных средств в размере налога на добавленную стоимость, однако необходимо учесть, что налог – это та часть средств, которые не могут принадлежать налогоплательщику в силу указаний закона.

### **Основные положения диссертации отражены в следующих научных публикациях**

#### **Статьи в изданиях, рекомендованных экспертным советом ВАК РФ**

1. *Солодянкина, Г. А.* О совершенствовании методов определения рыночных цен / Г. А. Солодянкина // Бухгалтерский учет. 2008. № 4 (февраль). – 0,51 п. л.

#### **Статьи, опубликованные в прочих изданиях**

2. *Солодянкина, Г. А.* Пример заполнения декларации по налогу на добавленную стоимость / Г. А. Солодянкина // Налоговый навигатор (Екатеринбург: Изд. НОУ УИЦ при УФНС России по Свердловской области). 2004. № 3 (февраль). – 0,4 п. л.

3. *Солодянкина, Г. А.* Операции по уступке права требования: налог на добавленную стоимость / Г. А. Солодянкина // Налоговый навигатор (Екатеринбург: Изд. НОУ УИЦ при УФНС России по Свердловской области). 2004. № 8 (апрель). – 0,75 п. л.

4. *Солодянкина, Г. А.* Бартерные сделки / Г. А. Солодянкина // Налоговый навигатор (Екатеринбург: Изд. НОУ УИЦ при УФНС России по Свердловской области). 2004. № 9 (май). – 0,5 п. л.

5. *Солодянкина, Г. А.* Цена сделки / Г. А. Солодянкина // Налоговый навигатор (Екатеринбург: Изд. НОУ УИЦ при

УФНС России по Свердловской области). 2005. № 2 (январь). – 0,5 п. л.

6. *Солодянкина, Г. А.* Исчисление НДС при расчетах с использованием векселей / Г. А. Солодянкина // Налоговый навигатор (Екатеринбург: Изд. НОУ УИЦ при УФНС России по Свердловской области). 2005. № 6 (март). – 0,3 п. л.

7. *Солодянкина, Г. А.* Новая форма декларации по налогу на добавленную стоимость / Г. А. Солодянкина // Налоговый навигатор (Екатеринбург: Изд. НОУ УИЦ при УФНС России по Свердловской области). 2005. № 11 (июнь). – 0,5 п. л.

8. *Солодянкина, Г. А.* Налоговые льготы с использованием лиц, являющихся инвалидами / Г. А. Солодянкина // Налоговый навигатор (Екатеринбург: Изд. НОУ УИЦ при УФНС России по Свердловской области). 2006. № 12 (июнь). – 0,3 п. л.

9. *Солодянкина, Г. А.* Порядок заполнения и представления новой формы налоговой декларации по НДС / Г. А. Солодянкина // Налоговый навигатор (Екатеринбург: Изд. НОУ УИЦ при УФНС России по Свердловской области). 2007. № 3 (февраль). – 1,7 п. л.

10. *Солодянкина, Г. А.* Отбор налогоплательщиков для выездной налоговой проверки / Г. А. Солодянкина // Налоговый навигатор (Екатеринбург: Изд. НОУ УИЦ при УФНС России по Свердловской области). 2007. № 12 (июнь). – 0,2 п. л.

11. *Солодянкина, Г. А.* Новое в налоговом администрировании НДС / Г. А. Солодянкина // Налоговый навигатор (Екатеринбург: Изд. НОУ УИЦ при УФНС России по Свердловской области). 2007. № 14 (июль). – 0,3 п. л.

Подписано в печать 08.09.2008.

Формат бумаги  $60 \times 84 \frac{1}{16}$ . Бумага для множительных аппаратов.

Печать плоская. Печ. л. 1,44.

Заказ 784 Тираж 120 экз.

Отпечатано с готового оригинал-макета в подразделении оперативной полиграфии  
Уральского государственного экономического университета  
620144, г. Екатеринбург, ул. 8 Марта/Народной воли, 62/45

102